

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 17. marca 2005¹

I – Uvod

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, prosi Sodišče za razlago določb Šeste direktive 77/388/EGS² (v nadaljevanju: Šesta direktiva). V sporu o glavni stvari je treba oceniti davčno obravnavo več transakcij v zvezi s stavbo Harrington Building, ki jo je dala zgraditi univerza Central Lancashire Higher Education Corporation (v nadaljevanju: Univerza).

2. Ker Univerza v glavnem opravlja storitve, oproščene davka na dodano vrednost, je lahko odbila samo zelo majhen del vstopnega davka na dodano vrednost na stroške za izgradnjo stavbe. Univerza je zato v več fazah odsvojila in dala v najem stavbo družbam

zasebnega prava – med njimi pritožniku v sporu o glavni stvari – katerih edina družbenica je neposredno ali posredno Univerza. Za odgovor na vprašanje, ali so te transakcije take, da je vstopni DDV vendar mogoče odbiti, je odločilna razlaga člena 20(3) Šeste direktive, ki ureja popravke odbitkov ob odsvojitvi investicijskega blaga v določenem obdobju („dobava“ v smislu člena 20(3) in člena 5(1) Šeste direktive).

3. V zvezi s tremi postopki, ki trenutno potekajo pred Sodiščem³, je Komisija tudi v obravnavanem postopku predlagala uporabo načela zlorabe pravic.

¹ — Jezik izvirkina: nemščina.

² — Šesta direktiva Sveta 77/388 EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1).

³ — Zadeve C-255/02 (Halifax), C-419/02 (BUPA Hospitals) in C-223/03 (University of Huddersfield).

II – Pravni okvir

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, če ta obdobja niso daljša od petih ali dveh let [...].

A – Upoštevne določbe Šeste direktive

4. Na podlagi člena 2(1) je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“ predmet davka na dodano vrednost.

6. Pojem dobave je v členu 5(1) opredeljen kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Pri tem lahko države članice na podlagi člena 5(3) za premoženje v stvareh štejejo tudi naslednje pravice:

5. Na podlagi člena 4(3) države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar,

„a) določene pravice do deleža na nepremičninah;

„[...] ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

b) stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine;

a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo; države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

c) deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine“.

7. Člen 13 vsebuje vrsto oprostitev na ozemlju države:

- na podlagi člena 13(A)(1)(i) so oproščeni univerzitetno izobraževanje in s tem povezane storitve;
- na podlagi člena 13(B)(b) sta oproščena lizing ali dajanje v najem nepremičnin, s pridržkom nekaterih izjem, ki jim države članice lahko dodajo še druge izjeme;
- na podlagi člena 13(B)(g) so oproščene „dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a)“.

8. Na podlagi člena 13(C) lahko države članice dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev nekaterih oproščenih transakcij, zlasti lizinga ali dajanja v najem nepremičnin.

9. Odbitek ureja člen 17, ki se v izvlečkih glasi:

„(1) Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

(2) Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

- a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

(5) Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 20 let.^[4]

[...]“

10. Osrednjega pomena za obravnavani primer so določbe člena 20 o popravkih odbitkov pri investicijskem blagu:

(3) Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. Šteje se, da so takšne poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, če je dobava omenjenega blaga obdavčena; šteje se, da so poslovne dejavnosti v celoti oproščene, če je dobava oproščena. Popravek se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka.

[...]“

„(2) Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

B – Nacionalna ureditev

11. Zadevne nacionalne določbe so v VAT Act 1994 (Zakon o davku na dodano vrednost) in VAT Regulations 1995 SI

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

⁴ — Podaljšanje obdobja popravkov pri nepremičninah na največ 20 let je bila uvedena šele z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18). Prej je bilo v Šesti direktivi predvideno le 10 let.

1995/2518 (Pravilnik o davku na dodano vrednost). Del XV Pravilnika o davku na dodano vrednost (členi od 99 do 111) se nanaša na vstopni davek in delno oprostitve, del XVI (členi od 112 do 116) pa ureja popravke odbitkov. Za nepremičnine, kot je nepremičnina, na katero se nanaša spor o glavni stvari, je v členu 114 predpisano 10-letno obdobje popravkov. Podrobnosti o popravkih so določene v členu 115 na podlagi določb člena 20 Šeste direktive.

III – Dejansko stanje, vprašanje za predhodno odločanje in postopek

12. Univerza je dala zgraditi stavbo Harrington Building. Ta nepremičnina je bila pozneje predmet različnih transakcij med Univerzo in z njo povezanimi družbami zasebnega prava. Deleži Univerze so: Centralan Holding Ltd je v popolni lasti Univerze. Ta družba ima dve hčerinski družbi, in sicer Centralan Properties Ltd (v nadaljevanju: Centralan), ki je pritožnik v sporu o glavni stvari, in Inhoco 546 Ltd (v nadaljevanju: Inhoco).

13. Univerza je 14. septembra 1994 prodala stavbo Harrington Building Centralanu za 6,5 milijona GBP in DDV v znesku 1.370.500 GBP. Odsvojitvev je bila za Univer-

zo na podlagi člena 4(3) Šeste direktive obdavčljiva transakcija, ki na podlagi člena 13(B)(g) Šeste direktive ni oproščena. Centralan je dal stavbo nazaj v najem Univerzi za obdobje 20 let in za letno najemnino 300.000 GBP, povečano za DDV.⁵

14. Pozneje je Centralan odsvojil stavbo z dvema od vsega začetka skupaj načrtovanima transakcijama. Najprej je dal 22. novembra 1996 stavbo v najem za 999 let (999 *year lease*) Inhoco za ceno 6.370.000 GBP in simbolično najemnino, ki jo je treba plačati samo na zahtevo. Ta drugi najem ni vplival na 20-letno najemno razmerje z Univerzo. Inhoco je torej pridobil pravico do najemnin in uporabe stavbe od leta 21 do leta 999. Zato se transakcija imenuje tudi *reversionary lease*. Čeprav se je Centralan odločil za obdavčitev najema stavbe, je bil 999 *year lease* neobdavčen, ker sta Centralan in Inhoco povezani pravni osebi v smislu Priloge 10, člena 2(3A) VAT Act 1994.⁶

15. Tri dni pozneje, 25. novembra 1996, je Centralan golo lastninsko pravico na stavbi (*freehold reversion*) za ceno 1000 GBP in

5 — Za Centralan se zdi, da je eno od možnosti iz člena 13(C) Šeste direktive izkoristila v tem smislu, da najem z odstopanjem od člena 13(B)(b) Šeste direktive ni bil oproščen davka.

6 — Ta člen je veljal samo od 30. novembra 1994 do 26. novembra 1996.

DDV prenesel na Univerzo. Za to transakcijo ni veljala oprostitve od davka, ki velja za povezana podjetja. Nasprotno, šlo je za obdavčljivo dobavo novega objekta v smislu člena 4(3) Šeste direktive; v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva se namreč objekt, če ni starejši od treh let, šteje za nov objekt.

16. Po odsvojitvi stavbe sta imela Centralan in Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Customs) različni mnenji glede popravkov odbitkov. Customs je menila, da je dobava, ki jo je treba upoštevati, *999 year lease*, medtem ko je poznejši prenos gole lastninske pravice postranskega pomena in ga ni treba upoštevati. Podredno je Customs uveljavljala razdelitev na podlagi konkretnih vrednosti obeh transakcij. Glede na prvi način obravnavanja bi Centralan Customs dolgovala 796.250 GBP, glede na drugega pa 796.090 GBP. Nasprotno je Centralan menila, da je svoj celotni delež na stavbi Harrington odsvojila s samim prenosom gole lastninske pravice, tako da je Customs dolžna največ 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal je potrdilo drugo razlago, ki jo je predlagala Customs. Proti tej odločitvi je Centralan vložil pritožbo pri High Court of Justice (Chancery Divisi-

on), ki je Sodišču s sklepom z dne 23. januarja 2003, ki je prispel na Sodišče 13. februarja 2004, na podlagi člena 234 ES v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kadar v obdobju popravka, določenega v členu 20 Šeste direktive, davčni zavezanec odtuji stavbo, ki se obravnava kot investicijsko blago, in je odtujitev stavbe izvršena z dvema dobavama, namreč (i) dovolitev najema stavbe za 999 let [oproščena transakcija v skladu s členom 13(B)(b) Direktive] za premijo 6 milijonov GBP, ki ji je tri dni pozneje sledila (ii) *freehold reversion* (prodaja obremenjene zemljiške lastnine) [obdavčljiva transakcija v skladu s členom 13(B)(g) in členom 4(3)(a) Direktive] za ceno 1000 GBP, povečano za DDV, in ki sta vnaprej določeni ali pa ne v smislu, da ko je bila prva enkrat izvršena, ni bilo možnosti, da ne bi bila še druga,

ali je treba člen 20(3) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da:

a) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je v celoti obdavčena,

b) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je v celoti oproščena,

ali

c) se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je deloma obdavčena in deloma oproščena sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obdavčene odtujitve *freehold reversion* in oproščenega najema za 999 let?“

18. Obravnava pred Sodiščem je potekala 16. februarja 2005. Na obravnavi je Centralan zahteval ponoven začetek pisnega postopka, če bi Sodišče za ta primer želelo uporabiti načelo zlorabe pravic. Predložitveno sodišče ni navedlo tega načela. Načelo je v postopek vključila šele Komisija v svojem pisnem stališču.

IV – Trditve strank

19. V tem postopku so stališča predložili Centralan, vlada Združenega kraljestva in Komisija.

20. *Centralan* meni, da se glede na nedvoumno besedilo člena 20(3) Šeste direktive popravek upošteva samo za odsvojitve gole lastninske pravice. Po njegovem mnenju se je davčni zavezanec šele po tej drugi transakciji v celoti odpovedal svojim pravicam na blagu. Razlaga, ki bi upoštevala ekonomsko pomembnost transakcije pri več zaporednih prodajah različnim prejemnikom, ne pa transakcije, ker je njen znesek neznaten, ni mogoča. Na podlagi določbe gre lahko samo za v celoti obdavčeno transakcijo ali v celoti oproščeno transakcijo. Odvisno od vrste odsvojitve je vstopni davek mogoče odbiti v celoti ali pa sploh ne. V členu 20(3) ni nobene podlage, ki bi dovoljevala, da se upošteva več transakcij v sorazmerju z njihovo posamično pomembnostjo.

21. *Vlada Združenega kraljestva* meni, da bi bilo več transakcij treba upoštevati v sorazmerju z njihovo posamično pomembnostjo (*apportionment*), če bi se dobava blaga v smislu člena 20(3) Šeste direktive – kot je bilo vnaprej načrtovano – izvršila z dvema transakcijama, od katerih bi bila ena obdavčljiva in druga oproščena. Poudarila je, da bi imela razlaga, ki jo predlaga Centralan, za posledico, da bi bilo treba prodajo obravnavati, kot da je v celoti obdavčljiva, čeprav prenos *freehold reversion* predstavlja manj kot 0,02 % vrednosti tega blaga.

22. Po mnenju *Komisije* najem za 999 let ni mogoče obravnavati kot dobavo v smislu člena 20(3) Šeste direktive. V skladu z angleškim pravom šele prenos *freehold reversion* pridobitelju daje pravico do razpolaganja z nepremičnino kot lastnik. Če bi transakciji obravnavali kot dela ene dobave, bi to povzročilo praktične težave, zlasti, če transakciji ne bi bili izvršeni v istem obdobju popravkov. Komisija pa meni, da je treba preveriti, ali gre za zlorabo pravic.⁷ Sicer Šesta direktiva ne vsebuje določbe o zlorabi pravic, vendar gre za pravno načelo, ki je priznано na številnih pravnih področjih prava Skupnosti. V skladu s tem načelom se ne sme upoštevati transakcij, ki jih skupina davčnih zavezancev izvrši brez gospodarske utemeljitve samo zato, da ustvari umetno situacijo, ki omogoča odbitek vstopnega davka.⁸

nepremičnini tri dni pozneje prenese na drugo osebo, pri čemer je prva transakcija oproščena davka na dodano vrednost, druga pa ne.

24. Predložitevno sodišče je Sodišču predložilo tri mogoče razlage: (a) upoštevanje samo zadnje (obdavčljive) transakcije, (b) upoštevanje samo ekonomsko pomembnejše prve (oproščene) transakcije ali (c) upoštevanje obeh transakcij v sorazmerju z njunima posamičnima vrednostima. Preden začnemo preverjati, katera možnost najbolj ustreza določbam Direktive, bomo na kratko pojasnili pravila za popravke odbitkov.

V – Pravna presoja

A – Uvodna ugotovitev glede pravil o popravkih odbitkov

23. Odgovoriti je treba na vprašanje, kako je treba izvesti popravke odbitkov na podlagi člena 20(3) Šeste direktive, če se nepremičnina za enkratno plačilo najprej da v najem za 999 let in se lastninska pravica na

25. Pravica do odbitka je bistveni del ureditve DDV.⁹ Pravilo o odbitku naj bi podjetnika v celoti razbremenilo davka na

7 — Komisija se sklicuje na nerešene zadeve glede vprašanja zlorabe pravic na področju davka na dodano vrednost (navedene v opombi 3).

8 — Komisija se opira predvsem na opredelitev zlorabe pravic, ki jo je določilo Sodišče v sodbi z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland proti Stärke (C-110/99, Recueil, str. I-11569, točki 52 in 53). Vendar se sodba nanaša na izvozna nadomestila za kmetijske izdelke.

9 — Glej zlasti sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18), z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfriša in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43) in z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl (C-90/02, Recueil, str. I-3303, točka 38).

dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je že njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti same predmet DDV (načelo nevtralnosti DDV).¹⁰

26. Pogoji za pravico do odbitka je torej, da je zadevna oseba davčni zavezanec v smislu Šeste direktive in da so se zadevni blago in storitve uporabili za namene njegovih obdavčljivih transakcij.¹¹ Pravica se ne sme omejiti in jo je mogoče izvršiti takoj za celoten davek, uporabljen v predhodnih fazah.¹² Na podlagi člena 10(2) Šeste direktive pravica do odbitka nastane v trenutku, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.¹³

27. Če se blago samo delno uporablja za obdavčljive dejavnosti, se uporablja člen

17(5) v zvezi s členom 19 Šeste direktive. Na podlagi teh določb je treba izračunati delež obdavčljivih transakcij zadevnega davčnega zavezanca. Na podlagi tega deleža se vložki samo sorazmerno pripišejo obdavčljivim dejavnostim, tako da je tudi pravica do odbitka samo sorazmerna. Na podlagi členov 17(5) in 19 Šeste direktive pravica do odbitka tako v glavnem ustreza obsegu gospodarske dejavnosti.¹⁴

28. Pravica do odbitka nastane zelo zgodaj, in sicer, ko je dobavljeno blago oziroma je opravljena storitev, ki predstavlja vložek. Zato so pozneje lahko potrebni popravki odbitkov na podlagi člena 20 Šeste direktive, če se je spremenil delež obdavčljivih transakcij podjetja v primerjavi s trenutkom, ko je bil vložek prejet.

29. Popravki so zlasti potrebni pri investicijskem blagu, saj dalj časa ostane del pre-

10 — Glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19), sodbo z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15) in sodbe Gabalfrisa (navedene v opombi 9, točka 39).

11 — Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld (C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 24).

12 — Glej sodbe, navedene v opombi 9, in sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27) in z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropoli in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42). Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Terra-Baubedarf (C-152/02, Recueil, str. I-5583, točka 35).

13 — Glej sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 36) in sodbo Terra-Baubedarf (navedeno v opombi 12, točka 31).

14 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza z dne 15. februarja 1996 v zadevi Régie dauphinoise (sodba z dne 11. julija 1996, C-306/94, Recueil, str. I-3695, I-3697, točka 37).

moženja.¹⁵ Za to blago je v členu 20(2) Šeste direktive zato določeno, da se pet let za vsako leto uporabe ponovno ugotavlja, ali je bilo blago uporabljeno za obdavčljive namene v obsegu, načrtovanem ob njegovi pridobitvi. Pri nepremičninah lahko države članice obdobje popravkov podaljšajo do 20 let. Če pride do odstopanj med obsegom uporabe za obdavčljive transakcije v letu pridobitve in letu uporabe, se izvede popravek odbitka. Odvisno od primera mora davčni zavezanec torej del vstopnega davka sorazmerno plačati za leto uporabe ali pa lahko odbije dodatni del vstopnega davka.

31. Če povzamemo, lahko ugotovimo, da naj bi pravila za odbitek vstopnega davka zagotovila, da so vložki neobdavčeni, če so namenjeni opravljanju obdavčljivih storitev. Celotno ustvarjanje vrednosti je tako obdavčeno samo enkrat ob dobavi potrošniku. Vložki naj ne bi bili dodatno obdavčeni. Vendar je treba tudi preprečiti izpade davka, če se odbitek vstopnega davka prizna za blago, ki se dejansko (v celoti) ne uporablja za opravljanje obdavčljivih transakcij.

30. Člen 20(3) Šeste direktive ureja posebni primer, ko se investicijsko blago pred potekom obdobja popravkov dobavi tretji osebi in tako ni več del premoženja. Namesto letnega popravka je v tem primeru potreben enkratni popravek za preostalo obdobje popravka. V tem primeru je odločilnega pomena za odbitek vstopnega DDV, ali je bila dobava tretji osebi obdavčljiva ali ne.

32. Namen pravil za sorazmerni odbitek vstopnega DDV in popravke odbitkov je kar najbolj zagotoviti nevtralnost davka na dodano vrednost (oziroma uporabo načela enkratne obdavčitve). Kot pravi predstavnik Centralana, zagotavljajo večjo natančnost odbitka vstopnega DDV.

33. Po drugi strani pa morajo biti pravila za odbitek tudi jasna in praktična. Tako se pri odbitku ne upošteva, v kakšnem obsegu je bil vsak posamezni kos blaga uporabljen za obdavčljive transakcije. Izračuna se odbitni delež glede na skupne transakcije davčnega zavezanca, ki se ga enotno uporabi za

¹⁵ — Glej ustrezne določbe Druge direktive o DDV; sodba z dne 1. februarja 1977 v zadevi *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Recueil, str. 113, točki 12 in 13).

odbitek vstopnega davka pri vseh vložkih. V zvezi s popravkom odbitka se uporaba blaga, pridobljenega z odbitkom, dalj časa opazuje tudi samo pri investicijskem blagu.

36. Pojem dobave je v členu 5(1) Šeste direktive opredeljen kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Sklicujoč se na angleško pravo Komisija meni, da samo prenos *freehold reversion* povzroči prenos lastninskih pravic.

B – Razlaga člena 20(3) Šeste direktive

34. Ob upoštevanju zgoraj navedenih namenov pravil za odbitek vstopnega DDV in njegove popravke je zdaj treba preveriti, katera mogoča razlaga najbolj ustreza tem namenom. Pri tem moramo izhajati iz besedila določbe.

37. S tem stališčem se ne morem strinjati. Kot je Sodišče namreč ugotovilo v sodbi *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, iz besedila člena 5(1) Šeste direktive izhaja,

„da se ‚dobava blaga‘ ne nanaša na prenos lastništva v skladu s pravili, določenimi z uporabljivim nacionalnim pravom, ampak zajema kakršen koli prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga z njim, kot da bi bila lastnik tega premoženja“.¹⁶

1. Pojem dobave

35. Prvi pogoj za uporabo člena 20(3) Šeste direktive je, da se investicijsko blago v obdobju popravkov *dobavi* tretji osebi. Po mnenju Centralana in Komisije je sama odsvojitve *freehold reversion* dobava. Če bi bilo to res, bi bili že na samem začetku izključeni mogoči razlagi (b) in (c). Podlaga za obe razlagi je namreč domneva, da je *999 year lease* prav tako dobava v smislu člena 20(3) Šeste direktive.

38. Ta primer je bil zelo podoben obravnavanemu primeru. Najprej se je prenesla pravica do neomejenega razpolaganja z zadevno nepremičnino (tako imenovana gospodarska lastnina). (Pravna) lastnina se

¹⁶ — Sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8). Glej zlasti sodbo z dne 6. februarja 2003 v zadevi *Auto Lease Holland* (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32).

je pozneje prenesla neodvisno od gospodarske lastnine. Po mnenju Sodišča je bil že prenos gospodarske lastnine dobava v smislu člena 5(1) Šeste direktive.

izvotljena, da ne moremo več govoriti o dobavi, in primeri, pri katerih gre še za dovolj vsebinsko lastnino. Ali je treba ločnico potegniti že pri dajanju v najem ali zakupu za 99, 199 ali 999 let? Da bi se izognili poljubnim razmejitvam, je treba tudi v obravnavanem primeru prenos gole lastninske pravice načeloma še obravnavati kot dobavo.

39. Na podlagi tega gre lahko tudi pri najemu za 999 let družbi Inhoco že za dobavo, če je Inhoco s tem dobil pravico do razpolaganja z nepremičnino kot lastnik. Na to kaže, da je Inhoco za enkratno plačilo pridobil pravico do uporabe za zelo dolgo obdobje in pravico do najemnine na podlagi 20-letne najemne pogodbe z Univerzo. Zato je najem za 999 let zelo podoben prenosu gospodarske lastnine iz zadeve Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Navsezadnje pa mora o tem odločati predložitveno sodišče, ki je pristojno za uporabo prava v sporu o glavni stvari.

40. Vprašali bi se celo lahko, ali je dobava samo 999 *year lease*, saj se s *freehold reversion* prenaša tako izvotljena lastnina, da ni mogoče več govoriti o pravih lastninskih pravicah. Glede na to bi bila mogoča samo razlaga b. Proti tej razlagi pa govori dejstvo, da je komaj mogoče ločiti med primeri, pri katerih je lastnina že tako

41. Ostane še ugovor Komisije, da dvema osebama ni mogoče priznati lastninskih pravic na eni stvari. Vendar tega ugovora ni mogoče sprejeti. Eno stvar seveda lahko na primer prenesemo v solastnino več osebam. Lastniki stanovanj na primer vedno pridobijo solastniške deleže na skupnih delih hiše, kot so npr. stopnišča in veže, in idealni delež na zemljišču, na katerem stoji hiša. Če ima torej več oseb lahko celo hkrati lastninske pravice na isti nepremičnini, je to še toliko bolj mogoče, kadar so različni pravni položaji časovno razmejeni. Kajti najprej lahko Inhoco 999 let uveljavlja pravice iz najema. Šele nato začnejo veljati pravice, ki izhajajo iz *freehold reversion*, ki so v glavnem omejene na pravico do izročitve nepremičnine v posest po izteku najemne pogodbe.

42. Tako lahko trenutno sklenemo, da sta lahko tako prva transakcija, *999 year lease*, in druga transakcija, prenos *freehold reversion*, dobavi v smislu člena 5(1) Šeste direktive. Ker lahko domnevamo, da člen 20(3) Šeste direktive temelji na istem pojmu dobave, lahko tudi pri popravkih vstopnega davka upoštevamo obe transakciji. Zato nobene od mogočih razlag ne moremo izključiti samo zato, ker ena od transakcij ne izpolnjuje zahtev za dobavo v smislu te določbe.

2. Transakcija, ki jo je treba upoštevati pri več dobavah

43. Pojasniti je treba še, katera dobava se lahko upošteva za popravek odbitka, če se nepremičnina z več transakcijami dobavi različnim osebam. Pri popravkih odbitkov lahko upoštevamo: zadnjo transakcijo, s katero davčni zavezanec dokončno odstopi svoje interese do nepremičnine, ekonomsko najpomembnejšo transakcijo ali vse transakcije skupaj.

44. Zdi se, da besedilo temelji na domnevi, da gre za eno samo dobavo. V skladu s tem se

namreč šteje, da so takšne poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, „če je *dobava* omenjenega blaga obdavčena; šteje se, da so poslovne dejavnosti v celoti oproščene, če je *dobava* oproščena“.¹⁷

45. Iz te formulacije pa ni mogoče sklepati, da se upošteva samo ena transakcija, če se dobava izvrši z več transakcijami. Avtorji direktive so imeli v mislih samo običajno situacijo, v kateri se blago dobavi z eno transakcijo. Če bi s to formulacijo želeli izraziti, da se pri dobavah, ki se izvršijo z več transakcijami, odbitek upošteva samo za eno transakcijo, bi morali zapisati, katera je ta transakcija. Bolj gre za to, da je člen 20(3) Šeste direktive glede primerov, v katerih se dobava izvrši z več transakcijami, pomanjkljiv. To pomanjkljivost je treba odpraviti tako, da si z upoštevanjem konteksta pravne ureditve ter njenega pomena in namena dodatno razložimo določbo.

46. Namen pravil za odbitek je vložke čim bolj natančno oprostiti davka v obsegu, ki je potreben, da se z njimi lahko opravijo obdavčljive storitve. Ta namen se najbolje

17 — Mojpoudarek.

doseže z razlago (c). Oproščeno oziroma obdavčljivo uporabo nepremičnine najbolj natančno prikažemo, če pri popravkih odbitkov sorazmerno upoštevamo obe transakciji.

sorazmerno upoštevanje transakcij, čeprav v besedilu zadevne določbe Šeste direktive to ni izrecno določeno.

47. Z drugima dvema mogočima razlagama tega namena ne dosežemo enako. Sicer je pri razlagi (b) uporaba še vedno ustrezno poudarjena. Dejstvo, da se obdavčljivi prenos *freehold reversion* ne upošteva, v obravnavanem primeru zaradi nizke vrednosti te transakcije ni usodno. Kljub temu ta pristop ni povsem natančen in v drugih primerih, v katerih razlike v vrednostih transakcij niso tako velike, lahko privede do nedoslednih rezultatov.

50. V zadevi Armbrecht je Sodišče odločilo, da davčni zavezanec, če proda blago, od katerega si je del pridržal za zasebno uporabo, za ta del ni davčni zavezanec v smislu člena 2(1) Šeste direktive.¹⁸ S tem je Sodišče člen 2(1) razložilo tako, da je dobava obdavčljiva, če jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak. Besedilo pa se nanaša samo na dobave, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.

48. Razlaga (a) pa v celoti zgreši cilj vzpostavitve razmerja med odbitkom vstopnega DDV in obsegom uporabe zadevnega blaga za obdavčljive transakcije. Čeprav je obdavčljivi prenos *freehold reversion* samo dobava zanemarljive pravice do stavbe, bi razlaga (a) pomenila, da se vstopni davek lahko odbije v celoti.

51. V sodbi Enkler¹⁹ je moralo Sodišče odločati o avtodomu, ki se je delno uporabljal službeno in delno zasebno. Sodišče je za določitev davčne osnove na podlagi člena 11(A)(1)(c) Šeste direktive zahtevalo, da se upoštevajo sorazmerni stroški avtodoma v času, ko se je uporabljal zasebno.²⁰

49. Tudi naslednji primeri iz sodne prakse kažejo, da je v nekaterih primerih potrebno

18 — Sodba z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 24).

19 — Sodba z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517).

20 — Sodba Enkler (navedena v opombi 19, točka 37).

52. Centralan mogoči razlagi (c) ugovarja z utemeljitvijo, da se je ločil od lastništva stavbe popolnoma šele, ko je prenesel *freehold reversion*. Šele na dan prenosa je treba izvesti popravek odbitka.

zadnjo transakcijo, bi davčni zavezanec lahko poljubno vplival na popravke odbitkov tako, da bi to ali ono transakcijo izvršil najprej. Če upoštevamo samo zadnjo dobavo, davčnemu zavezancu omogočimo manevrski prostor, ki je v nasprotju s cilji Direktive.

53. Iz člena 20(3) Šeste direktive izhaja samo, da je popravek odbitka treba izvesti ob dobavi. Iz določbe ni mogoče sklepati, da se pri dveh zaporednih transakcijah, ki ju lahko štejemo za dobavi, popravek odbitka izvede samo pri drugi od obeh transakcij.

55. To kaže tudi obravnavani primer. Čeprav se stavba izloči iz premoženja Centralana v glavnem z neobdavčeno dobavo (*999 year lease*), bi se odbitek vstopnega davka ohranil v celoti, če bi upoštevali samo drug le še simboličen prenos *freehold reversion*.

54. Kot je vlada Združenega kraljestva ponazorila s primerom dela kmetijskega zemljišča, ki je bil najprej pridobljen z odbitkom vstopnega davka, pozneje pa razdeljen na dva dela in odsvojen, lahko upoštevanje samo zadnje dobave prinese popolnoma samovoljne rezultate. Pri tem velja, da je prodaja enega dela obdavčljiva, ker se je ta del vmes spremenil v zazidljivo zemljišče, medtem ko je prodaja drugega dela zemljišča, ki je še vedno kmetijsko, oproščena. Če ne upoštevamo vseh odsvojitvev in upoštevamo samo

56. Nazadnje Centralan in Komisija opozarjata na praktične težave, ki bi jih domnevno povzročila razlaga (c). Vendar ni mogoče ugotoviti, zakaj naj sorazmerno upoštevanje obdavčljive dobave pri popravkih odbitkov v praksi ne bi bilo izvedljivo. Izračuni odbitnega deleža na podlagi členov 17(5) in 19 Šeste direktive so vsekakor zahtevnejši. Poleg tega se popravki odbitkov izvajajo samo pri investicijskem blagu, ki se odsvoji v obdobju popravkov.

57. Do posebnih težav bi po mnenju Centralana in Komisije prišlo tudi, če bi se dobave, ki jih je treba upoštevati sorazmerno, opravile v različnih obdobjih popravkov. Vendar je to hipotetična situacija, ki je v sporu o glavni stvari ni.

deloma obdavčena in deloma davkov oproščena sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obdavčljive odtujitve *freehold reversion* in neobdavčenega najema za 999 let.

C – Glede zlorabe pravic

58. Kljub temu da take situacije ni, dejansko tudi v takem primeru ne bi prišlo do nepremostljivih težav. Če se investicijsko blago v nekem letu z dobavo delno izloči iz premoženja, se končni popravek odbitka za preostalo obdobje popravkov na podlagi člena 20(3) Šeste direktive opravi za ta del. Za preostali del, katerega vrednost je treba oceniti po ustreznih metodah, se tekoči popravki odbitkov na podlagi člena 20(2) sorazmerno izvajajo v naslednjih obdobjih, dokler se ta del iz premoženja ne izloči z drugo dobavo v smislu odstavka 3 in se tudi v tem smislu izvede končni popravek.

60. Spričo te razlage ni treba preveriti, ali in v kolikšnem obsegu obstaja na področju zakonodaje o davku na dodano vrednost prepoved zlorabe pravic, pod katerimi pogoji velja in kakšne so njene pravne posledice. Tudi za ponoven začetek pisnega postopka ni nobenega razloga.

59. Zato si je člen 20(3) Šeste direktive v obravnavanem primeru treba razlagati tako, da se investicijsko blago obravnava do konca obdobja popravka, kot da bi se uporabljalo za poslovno dejavnost, za katero se šteje, da je

61. Sicer se za transakcije dejansko zdi, da so umetne in da je njihov edini namen Univerzi omogočiti odbitek davka na dodano vrednost, ki ga je plačala ob izgradnji stavbe Harrington, čeprav Univerza v glavnem opravlja neobdavčene storitve. Vendar pa tu predstavljena razlaga Šeste direktive izključuje, da bi te umetne transakcije povzročile oprostitev davka, ki je v nasprotju s cilji Direktive in bi jo bilo treba popraviti s poseganjem po nenapisanih načelih, kot je prepoved zlorabe pravic.

VI – Predlog

62. Na podlagi zgoraj navedene presoje predlagam Sodišču, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo High Court of Justice (Chancery Division), odgovori:

Ob odsvojitvi stavbe z dvema vnaprej načrtovanima in medsebojno odvisnima dobavama, in sicer z oproščenim najemom stavbe za 999 let in tri dni pozneje z obdavčljivo prodajo *freehold reversion*, si je treba člen 20(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero razlagati tako, da je treba investicijsko blago obravnavati do konca obdobja popravka, kot da se ga je uporabljalo za poslovne dejavnosti, za katere se šteje, da so deloma obdavčene in deloma oproščene sorazmerno s posamičnimi vrednostmi obdavčljive prodaje *freehold reversion* in oproščenega najema za 999 let.